

**Risposta n. 345/2021**

**OGGETTO:** REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE - APPLICAZIONE  
RETRIBUZIONE CONVENZIONALE A DIPENDENTE IN SMARTM  
WORKING - ARTICOLO 51, COMMI 1 E 8-BIS, DEL TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società istante in considerazione della dimensione internazionale del Gruppo cui appartiene ha da sempre investito in programmi di sviluppo promuovendo la mobilità internazionale del proprio personale.

L'organico della società è parzialmente composto da dipendenti che svolgono la propria attività lavorativa all'estero presso le sedi del Gruppo (cd. personale outbound) e parimenti da dipendenti, di cittadinanza italiana e non, provenienti dall'estero che svolgono la propria attività lavorativa in Italia (cd. personale inbound). In particolare, è frequente che il personale dipendente della società istante svolga la propria attività lavorativa all'estero, attraverso l'istituto giuridico del distacco o attraverso contratti di lavoro di diritto estero, con le altre consociate estere del Gruppo.

L'improvvisa crisi sanitaria internazionale determinata dal diffondersi del Covid-19 ha stravolto le modalità ordinarie di svolgimento della prestazione lavorativa per

molti lavoratori expatriates.

La chiusura della maggior parte delle attività produttive nei primi mesi del 2020 e le misure restrittive alla circolazione delle persone imposte dagli Stati per contenere la diffusione del virus, hanno ridotto la possibilità di spostamento e indotto le aziende ad adottare modalità di svolgimento dell'attività lavorativa flessibili (cd. smart working o lavoro da remoto).

L'eccezionalità di tali misure emergenziali e l'interruzione della mobilità fisica ha fatto sì che i lavoratori svolgessero per periodi più o meno lunghi la propria attività in un luogo diverso, sotto il profilo meramente fisico, da quello previsto dal contratto di lavoro o di distacco.

In particolare, l'implementazione di tali rigorose restrizioni ha determinato alcuni casi di "immobilismo forzato" o, al contrario, la necessità di rientri improvvisi nei Paesi di origine, impedendo poi ai dipendenti il ritorno nel luogo in cui normalmente l'attività veniva prestata.

In molti casi rientrare nel Paese di destinazione del distacco, laddove consentito, avrebbe comportato comunque la necessità di fare ricorso al cd. smart working dalla propria abitazione in considerazione della sopravvenuta impossibilità di frequentare gli uffici per effetto di raccomandazioni governative e dell'implementazione di policy aziendali, entrambe finalizzate a promuovere e potenziare il lavoro agile.

Ciò premesso, la società istante rappresenta il caso di un dipendente, fiscalmente residente in Italia, assunto con contratto a tempo indeterminato e inquadramento di dirigente, distaccato a decorrere dal 1° maggio 2019 presso una consociata estera, con sede di lavoro presso gli uffici della società a Parigi.

Il predetto dipendente, durante il 2019 e nel 2020, si è qualificato come soggetto fiscalmente residente in Italia poiché, nonostante il distacco in Francia, ha mantenuto l'iscrizione anagrafica e il domicilio nello Stato italiano per la maggior parte di ciascun periodo d'imposta considerato, avendo mantenuto la sede principale dei suoi interessi familiari e sociali in Italia, Paese nel quale avrebbe continuato a rientrare nei week end

e per le vacanze in una situazione di normalità.

Viene evidenziato, inoltre, che la società istante, in qualità di sostituto d'imposta, ha sinora assoggettato il reddito imputato al dipendente in base all'articolo 51, comma 8-bis, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

A causa della straordinarietà della situazione e delle restrizioni alla libertà di circolazione imposte, sia nel nostro territorio sia in Francia, il lavoratore in oggetto è rientrato in Italia a Febbraio 2020, continuandovi a svolgere la propria prestazione lavorativa in remote working.

Pertanto, il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa del dipendente è diventato, eccezionalmente e temporaneamente, l'abitazione del lavoratore in Italia, ove la famiglia del dipendente ha sempre vissuto.

In relazione alle mansioni del lavoratore viene evidenziato che l'attività svolta in Italia dal dipendente in modalità di remote working è la medesima di quella esercitata - e che in condizioni di normalità avrebbe dovuto continuare ad essere esercitata - durante il periodo di effettiva presenza all'estero. Non vi sono state, infatti, tra la società istante ed il dipendente rientrato in Italia, interruzioni o variazioni contrattuali relativamente alla tipologia di mansioni, alla legal entity beneficiaria delle prestazioni di lavoro, alle linee di riporto del lavoratore stesso e al destino del costo del lavoro.

In altre parole, il distacco del lavoratore in Francia, da un punto di vista contrattuale e di fatto, non ha subito modifiche né sotto il profilo individuale, né sotto il profilo dell'accordo intercompany, rimanendo il costo addebitato alla società distaccataria francese.

Con l'istanza di interpello in esame, si rappresentano dubbi interpretativi circa gli obblighi di sostituzione di imposta della società istante relativamente alla tassazione del reddito di lavoro dipendente prodotto in costanza di distacco dal lavoratore.

In particolare si chiede se vengano meno le condizioni previste dall'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir, con particolare riferimento alla continuità ed esclusività del

rapporto di lavoro; più precisamente se tali condizioni possano essere compromesse dallo svolgimento di attività lavorativa in luogo diverso da quello contrattualmente previsto e in che modo si debba procedere alla verifica del requisito quantitativo di permanenza all'estero, ovvero dei 183 giorni nell'arco di un periodo di riferimento di 12 mesi.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che le condizioni previste dall'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir, pur in una situazione emergenziale, possano ancora ritenersi sostanzialmente soddisfatte.

Al riguardo, la pandemia non ha avuto impatto e nessun dubbio sembra esserci sul perdurante requisito di residenza fiscale in Italia del lavoratore in esame, che si qualifica come fiscalmente residente nel nostro Paese nel corso del 2019 e del 2020.

Inoltre, nel caso di specie, il dipendente è assunto con contratto di lavoro dipendente, inquadrato come dirigente ai sensi del CCNL Industria, a tempo indeterminato e distaccato presso la consociata estera con sede in Francia.

La lettera di distacco siglata dal dipendente prevede espressamente l'esecuzione dell'attività lavorativa all'estero, a beneficio della società estera.

Tale accordo è rimasto in essere anche durante lo svolgimento dell'attività in Italia durante l'emergenza e sino ad oggi.

Durante tale periodo le mansioni del dipendente rispetto al suo ruolo estero sono rimaste immutate, egli non ha svolto la sua attività dalla sede della società italiana distaccante, anch'essa chiusa per lunghi periodi, ma solo dalla propria abitazione ed esclusivamente a beneficio del datore di lavoro francese.

Tutti gli elementi caratteristici del contratto, quali la struttura retributiva, le mansioni del dipendente e la sua posizione all'interno dell'organigramma della società distaccataria sono rimasti inalterati. Parimenti, l'addebito del costo (e dunque

remunerazione, contribuzione previdenziale, spese vive legate al contratto di distacco, ecc.) del lavoratore continua ad essere previsto per l'intera durata dell'assignment all'impresa distaccataria ad opera della società distaccante.

In riferimento al periodo di lavoro, considerate le vacanze ed i fine settimana, sembra possibile considerare le retribuzioni convenzionali applicabili al dipendente comunque sino a tutto il mese di ottobre 2020 (incluso), in quanto a tale data la condizione è soddisfatta avuto riguardo all'arco dei 12 mesi precedenti. Infatti, procedendo al conteggio dei giorni esteri, il lavoratore ha trascorso all'estero 185 giorni nel periodo 1° novembre 2019 - 3 ottobre 2020 e molti di più negli intervalli precedenti di 12 mesi, a decorrere dall'inizio del distacco nel maggio 2019.

A parere dell'Istante "Va inoltre considerato che, pur non essendo intervenuta alcuna posizione pubblica dell'Agenzia, l'impatto fiscale delle restrizioni legate al Covid-19, sia in termini di fiscalità individuale che di fiscalità societaria, è stato inoltre oggetto di interventi dell'OCSE, della Commissione Europea per quanto concerne gli aspetti previdenziali".

A tal riguardo, si evidenzia che l'OCSE ha emanato, in data 3 aprile 2020, delle raccomandazioni agli Stati in materia di interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, alla luce delle distorsioni che il Covid-19 avrebbe potuto comportare. In particolare, l'Organismo internazionale citato ha suggerito ai Paesi aderenti di non considerare le situazioni temporanee determinatesi, facendo esclusivo riferimento ai comportamenti che si sarebbero tenuti in uno scenario di normalità, senza dare rilevanza alle deviazioni dettate dall'emergenza e dai vincoli alla mobilità imposti dai Governi.

L'Istante, oltre alle linee guida OCSE, richiama l'accordo interpretativo stipulato dall'Italia con la Francia in risposta alle criticità sorte a seguito della crisi.

L'accordo siglato in data 23 luglio 2020, con effetto a partire dal 12 marzo al 31 agosto 2020 e successivamente prorogato, si ispira alle linee guida OCSE e ad analoghi accordi bilaterali stipulati da molti Paesi europei per disciplinare gli effetti

della crisi e vuole agevolare la posizione dei molti lavoratori che si spostano tra Italia e Francia e che si sono trovati e si troveranno impossibilitati o sconsigliati dal farlo per via dell'emergenza sanitaria.

Al riguardo, la Società istante rileva che l'accordo tra Italia e Francia non ha applicazione diretta sulle regole di determinazione della base imponibile in Italia che sono demandate alla normativa interna.

Ciò nonostante, la società istante ritiene che, in linea con tali principi internazionali, oltre che con la flessibilità stessa insita nell'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir, si dovrebbero considerare come svolti all'estero i giorni di attività svolta in remoto, dalla propria abitazione, dal lavoratore che in condizioni di normalità avrebbe lavorato nella sua sede di Parigi (fatta sempre salva la possibilità di compiere di tanto in tanto trasferte in altri Paesi nello svolgimento del proprio ruolo di Tax Director).

Come menzionato in precedenza, in base al calendario del dipendente, le retribuzioni convenzionali appaiono pacificamente applicabili, ad avviso dell'Istante, sino al mese di ottobre 2020, essendo fino a quel momento rispettata la condizione di 183 giorni di soggiorno all'estero nell'arco di 12 mesi.

Successivamente, anche in virtù del recente peggiorarsi del contesto sanitario, il rispetto di tale condizione potrebbe essere venuta meno a partire dal mese di novembre.

Tuttavia, la società istante ritiene di poter considerare il periodo svolto in Italia in remote working, quale periodo utile ai fini del computo dei giorni di attività svolta all'estero.

Pertanto, per quanto precede, l'istante ritiene soddisfatto in via interpretativa il requisito minimo di soggiorno (183 giorni) fino alla fine del periodo d'imposta 2020, anche nel caso in cui il dipendente non sia riuscito a recarsi in Francia nei mesi di novembre e dicembre per motivi di sicurezza sul lavoro.

Alla luce di quanto rappresentato, l'Istante ritiene che siano soddisfatte tutte le condizioni previste dall'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir per l'applicazione delle

retribuzioni convenzionali.

Infine, la società istante ritiene che nell'ambito delle retribuzioni convenzionali stabilite dai decreti del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali dovranno essere ricomprese le retribuzioni che, seppur percepite in successivi periodi d'imposta, sono maturati pro rata temporis nel periodo di applicazione delle retribuzioni convenzionali.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Le linee guida dell'OCSE, pubblicate il 3 aprile 2020, e successivamente aggiornate il 21 gennaio 2021, focalizzano l'attenzione sull'impatto che le misure sanitarie restrittive adottate dai Paesi a seguito della pandemia hanno sui Trattati internazionali.

Al riguardo, l'Organismo internazionale precisa, nella parte introduttiva del documento, che le linee guida rappresentano il punto di vista del Segretariato sull'interpretazione delle disposizioni dei trattati fiscali, riconoscendo ad ogni giurisdizione l'adozione di proprie indicazioni per fornire certezza fiscale ai contribuenti.

Ai fini dell'applicazione della Convenzione per evitare le doppie imposizioni, il nostro Paese ha recepito le raccomandazioni dell'OCSE, stipulando con la Francia un Accordo amichevole in vigore dal 24 luglio 2020, con efficacia dal 12 marzo 2020, il cui ambito di applicazione non è circoscritto ai soli lavoratori frontalieri, ma anche alla generalità dei dipendenti residenti in uno dei due Stati che svolgono la propria attività lavorativa nell'altro Stato contraente il Trattato internazionale.

Al riguardo si rileva, tuttavia, che le predette raccomandazioni dell'OCSE nonché le disposizioni contenute nel suddetto Accordo amichevole tra l'Italia e la Francia, riguardando unicamente i canoni ermeneutici del diritto internazionale pattizio (nel caso di specie della vigente Convenzione tra l'Italia e la Francia per evitare le doppie imposizioni), non hanno alcuna rilevanza ai fini della normativa

interna e, quindi, nel caso di specie, non possono essere utilizzate per interpretare le disposizioni contenute nell'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir.

Ciò posto si osserva che il citato comma 8-bis prevede, in deroga a quanto stabilito dai precedenti commi del medesimo articolo 51 del Tuir, che «il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali di cui all'art. 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398».

Ai sensi del richiamato articolo 4 tali retribuzioni sono fissate entro il 31 gennaio di ogni anno e sono determinate con riferimento e comunque in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei.

Il citato criterio di determinazione del reddito, che si rivolge a quei lavoratori che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir, comporta che il reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero è assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la retribuzione convenzionale fissata dal predetto decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali, senza tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore.

Sulla base di quanto richiesto dalla citata norma, pertanto, la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir trova applicazione a condizione che:

l'attività lavorativa sia svolta all'estero per un determinato periodo di tempo con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità;

l'attività lavorativa svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero;



il lavoratore nell'arco di dodici mesi soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

Oltre ai requisiti sopra richiamati, è comunque necessario che il lavoratore operante all'estero sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto del citato Ministero fissa la retribuzione convenzionale.

Nella circolare 26 gennaio 2001, n. 7/E, è stato precisato che qualora il contratto preveda la permanenza all'estero per un periodo superiore a 183 giorni il sostituto d'imposta applica la tassazione prevista dall'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir a partire dalla prima retribuzione erogata, salvo rettifica da effettuare in sede di conguaglio qualora vengano meno le condizioni richieste per l'applicazione del regime di cui alla disposizione da ultimo citata.

Al riguardo si fa presente che in più occasioni è stato precisato che il criterio adottato dal legislatore ai fini dell'applicazione delle norme interne che disciplinano la tassazione del reddito di lavoro dipendente è quello della presenza fisica del lavoratore nello Stato in cui viene effettuata la prestazione lavorativa (cfr., circolare Ministero delle Finanze 16 novembre 2000, n. 207 e circolare Agenzia delle Entrate 23 maggio 2017, n.17/E).

In particolare, nella citata circolare n. 207 del 2000, nel fornire istruzioni in merito all'effettivo conteggio dei giorni di permanenza all'estero ai fini dell'applicazione del comma 8-bis in esame, il Ministero delle Finanze ha precisato che i giorni di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi vengono considerati per intero giorni relativi alla determinazione della retribuzione dello Stato in cui viene prestata in via prevalente l'attività lavorativa.

Inoltre, nella circolare 13 maggio 2011, n. 20/E è stato evidenziato che il decreto del Ministro del Lavoro che determina annualmente l'ammontare delle retribuzioni convenzionali prevede la possibilità di frazionare le retribuzioni convenzionali al fine di adeguarle alla durata effettiva del periodo di lavoro nel corso del mese in caso di assunzione, risoluzione, trasferimenti da o per l'estero nel corso del mese.

Sulla base dei chiarimenti forniti, pertanto, nella fattispecie in esame il requisito del soggiorno nel Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi si ritiene soddisfatto nell'arco temporale intercorrente tra il 1° maggio 2019 (giorno del distacco in Francia) fino al 22 febbraio 2020 (ultimo giorno di permanenza all'estero), dal momento che in tale arco temporale il lavoratore ha soggiornato nel Paese estero per 298 giorni.

Sulla base di quanto chiarito nella citata circolare n. 20/E del 2011, si ritiene, inoltre, che la retribuzione convenzionale relativa al mese di febbraio 2020 deve essere riproporzionata tenendo conto che dal 23 febbraio 2020 il dipendente soggiorna in Italia e, conseguentemente, da tale data non è rispettata una delle condizioni richieste dal legislatore.

Pertanto, in relazione al reddito di lavoro dipendente prodotto a decorrere dal 23 febbraio 2020, la società istante sarà tenuta a rideterminare il reddito di lavoro dipendente prodotto dal lavoratore ai sensi dei commi da 1 a 8 dell'articolo 51, del Tuir.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**